

20



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

29-10-17

11:00

SALA PLENA

SENTENCIA: 457/2016.
FECHA: Sucre, 27 de septiembre de 2016.
EXPEDIENTE: 566/2013.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

PRIMERA MAGISTRADA RELATORA: Rita Susana Nava Durán.

SEGUNDO MAGISTRADO RELATOR: Fidel Marcos Tordoya Rivas.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fojas 33 a 37 y vuelta, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0579/2013 de 14 de mayo (fojas 19 a 31), el memorial de contestación de fojas 102 a 106 y vuelta, la réplica de fojas 112 a 113 y vuelta, la dúplica de fojas 127 a 128, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

Que, Marco Antonio Juan Aguirre Heredia, en su condición de Gerente Grandes Contribuyentes (GRACO) La Paz a.i. del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en virtud de la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0420-13 de 28 de junio (fojas 1), se apersonó por memorial de fojas 33 a 37 y vuelta, manifestando que al amparo de lo previsto en el artículo 2 de la Ley N° 3092, en el artículo 70 de la Ley N° 2341, en los artículos 778 y 779 del Código de Procedimiento Civil y de la Sentencia Constitucional N° 90/2006 de 17 de noviembre, interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0579/2013 de 14 de mayo.

Expresó que habiéndose detectado errores aritméticos en la Declaración Jurada (Form. 200 IVA) presentada el 27 de agosto de 2012, correspondiente al período fiscal septiembre de 2008, la Gerencia GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales procedió conforme dispone el parágrafo I del artículo 97 de la Ley N° 2492.

Que, en virtud de lo anterior, se determinó una diferencia con saldo a favor del fisco por tributo omitido, por lo que se dictó la Resolución Determinativa N° 17-0821-2012 de 31 de octubre, determinándose una deuda tributaria equivalente a UFV 134.533,- y que fue notificada al contribuyente mediante cédula, el 9 de noviembre de 2012.

Que, el 28 de noviembre de 2012, el contribuyente, Empresa Constructora Torrico Ltda., interpuso recurso de alzada que fue resuelto a través de la Resolución ARIT-LPZ/RA 0124/2013, revocando totalmente el acto impugnado.

Posteriormente, habiendo interpuesto recurso jerárquico la Administración Tributaria, la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la

Resolución AGIT-RJ 0579/2013 de 14 de mayo, anulando la pronunciada en alzada, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la Resolución Determinativa N° 17-0821-2012 de 31 de octubre, ordenando que se dicte una nueva, cuyo procedimiento se ajuste a derecho.

1.2. Fundamentos de la demanda.

1.2.1.- Luego de una relación de los antecedentes en fase administrativa, indicó que el error aritmético que se produjo, surgió de sumar el saldo a favor del contribuyente del período anterior, con el mantenimiento de valor, consignando en la declaración jurada, un dato incorrecto, pues la Administración Tributaria determinó que el saldo a favor del contribuyente por el período agosto 2008, es cero (0); sin embargo, el contribuyente reflejó en su declaración jurada (Form. 200 IVA, casilla 635), un saldo a su favor de Bs. 472.868,- lo que dio lugar a la determinación de un saldo a favor del fisco de UFV 89.485,-

Expresó que el procedimiento seguido, se ajusta a lo dispuesto por el parágrafo I del artículo 97 de la Ley N° 2492, concordante con el parágrafo I del artículo 34 del Decreto Supremo N° 27310, transcribiendo a continuación tales normas.

Agregó que verificadas las declaraciones juradas (Form. 200 IVA), a través del Sistema Integrado de Recaudación para la Administración Tributaria (SIRAT), se pudo percatar de los errores aritméticos la declaración jurada (Form. 200 IVA), con número de orden 2937085488, determinándose esos errores sobre base cierta, es decir, con información proporcionada por el propio contribuyente a través de los medios tecnológicos, tal como establece el artículo 7 del Decreto Supremo N° 27310.

Indicó que corresponde la aplicación del artículo 97 de la Ley N° 2492, pues no se modificó el cálculo de la base imponible, porque no se depuraron facturas ni se disminuyó crédito fiscal con afectación a la base imponible, emitiéndose la resolución determinativa conforme a lo que establece el inciso a) del numeral 1 del artículo 21 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0037-07.

1.2.2.- Acusó la vulneración del principio de legalidad y seguridad jurídica, al señalar que en la resolución impugnada, se manifestó que *“...debió aplicarse lo dispuesto en el Inciso b), Artículo 14 (sic), del Decreto Supremo N° 25183...”*, aclarando que dicha norma fue promulgada el 28 de noviembre de 1998 y que no tiene relación alguna con la Ley N° 2492, sino con una ley abrogada, como es la N° 1340.

Citó y transcribió partes de las Sentencias Constitucionales N° 0427/2010-R de 28 de junio, sobre el principio de legalidad, N° 0200/2011-R de 12 de marzo sobre la seguridad jurídica y N° 0690/2006 de 17 de julio que guarda relación con la aplicación objetiva de la ley.

Resaltó que en el Estado Democrático de Derecho, el principio de legalidad se constituye en uno de sus fundamentos, encontrándose la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 566/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Graco La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

administración pública, plenamente sometida a la ley, efectuando una cita doctrinal al respecto.

Manifestó que deben tenerse presentes, el parágrafo I del artículo 180 y el artículo 232 de la Constitución Política del Estado, el artículo 200 de la Ley N° 3092 (**debió decir 2492**) que deriva a la aplicación de la Ley N° 2341 y específicamente a los incisos c) g) y h) de su artículo 4.

I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se pronuncie resolución "...*declarando la Revocatoria Total de la RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO AGIT-RJ 0579/2013 de 14 de mayo de 2013, (...) y en consecuencia se mantenga firme y subsistente en todas sus partes la Resolución Determinativa N° 17-0821-2012 de 31 de octubre de 2012.*"

II.- DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

Que subsanada la observación de fojas 39 y dejada sin efecto la providencia de fojas 45 por Auto de fojas 63 a 65, por providencia de fojas 66 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que tomando en cuenta que la demanda deviene de un proceso administrativo en el cual existe como parte interesada la Empresa Constructora Torrico Ltda., se le haga conocer la misma, mediante provisión citatoria, en la calle Méndez y Pelayo N° 1250 Zona/Barrio Sopocachi de la ciudad de La Paz.

Cumplida la diligencia de citación a la autoridad demandada, el 1 de octubre de 2014 como consta a fojas 97, fue devuelta la provisión citatoria según se verifica con la nota de fojas 99 y recibida según cargo de la vuelta, disponiéndose por providencia de fojas 108, su arrimo al expediente.

Por otra parte, providenciando al memorial de contestación a la demanda (fojas 102 a 106 y vuelta), se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la Resolución Suprema N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fojas 100), y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por el demandante, la autoridad demandada señaló que no obstante estar plena y claramente respaldada

3

en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

II.1.- Señaló que el contribuyente, el 27 de agosto de 2012, realizó la rectificatoria del Formulario 200 (IVA), con orden N° 2937085488, correspondiente al período septiembre 2008, disminuyendo las compras originalmente declaradas por Bs. 2.303.491,- a Bs. 1.556.432,- estableciendo un nuevo saldo a favor del fisco de Bs. 128.323,-

Que, se consignó en la casilla 635 (Saldo a favor del contribuyente del período anterior actualizado), el monto de Bs. 472.868,- determinando en definitiva en la casilla 592 el monto de Bs. 344.545,- como saldo a favor del contribuyente para el siguiente período, rectificatoria que no fue considerada por la Administración Tributaria, limitándose para la determinación de la deuda tributaria, a aplicar el procedimiento en casos especiales previsto en el párrafo I del artículo 97 de la Ley N° 2492.

A continuación expresó que al emitir la resolución de alzada, la autoridad regional incurrió en incongruencia, como que también es cierto que la Administración Tributaria vulneró el debido proceso consagrado en el párrafo II del artículo 115 y en el párrafo II del artículo 119 de la Constitución Política del Estado y en el numeral 6 del artículo 68 de la Ley N° 2492, existiendo un vicio que fue reclamado en alzada y que fue incorrectamente considerado en dicha instancia.

Respecto del vicio anterior identificado, argumentó que el procedimiento aplicado en el presente caso no fue el adecuado, ya que se trata de una reconstrucción de saldos, donde no se evidencia la existencia de errores aritméticos; que en consecuencia, se configuraron las causales de anulabilidad previstas en los párrafos I y II del artículo 36 de la Ley N° 2341 y en el artículo 55 del Decreto Supremo N° 27113, aplicables por disposición del párrafo I del artículo 74 de la Ley N° 2492 y del artículo 201 de la Ley N° 3092, correspondiendo disponer la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la Resolución Determinativa N° 17-0821-2012 de 31 de octubre, a objeto que la Administración Tributaria dicte una nueva, aplicando el procedimiento que se ajuste a derecho.

II.3.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0579/2013 de 14 de mayo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

Continuando el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa de fojas 112 a 113 y vuelta, el que fue providenciado a fojas 114 y se tuvo presentada la réplica, memorial en el que se reiteraron los argumentos señalados en el memorial de demanda, corriéndose en traslado para la dúplica, cuyo memorial fue presentado y corre de fojas



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 566/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Graco La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

127 a 128, en el que del mismo modo se ratificó lo manifestado en el memorial de contestación a la demanda, en virtud de lo cual, por providencia de fojas 130, se la tuvo por absuelta, determinándose reservar el decreto de autos para sentencia, hasta la devolución de la provisión citatoria diligenciada, en relación con el tercero interesado.

Cumplida la diligencia de notificación con la demanda al tercero interesado, el 23 de diciembre de 2014, como consta por la literal de fojas 163, devuelta a este Supremo Tribunal de Justicia mediante nota de fojas 164 y recibida según cargo de la vuelta, siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el artículo 778 del Código de Procedimiento Civil, establece que *"El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado"*.

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la Administración Tributaria emitió la Resolución Determinativa N° 17-0821-2012 de 31 de octubre (fojas 2 y 3 del anexo), determinando de oficio, por conocimiento cierto, la obligación tributaria del sujeto pasivo, en la suma de UFV 134.533,- por concepto de tributo omitido más accesorios de ley al 31 de

octubre de 2012, por el Impuesto al valor Agregado (IVA), correspondiente al período fiscal septiembre 2008.

La referida resolución determinativa fue notificada por cédula previo cumplimiento de las formalidades señaladas por ley, el 9 de noviembre de 2012 (fojas 7 a 11 del anexo).

III.2.- A continuación, el contribuyente, Empresa Constructora Torrico Ltda., mediante memorial de fojas 2 a 3 del expediente, interpuso recurso de alzada contra la resolución determinativa descrita precedentemente; recurso que fue resuelto a través de la Resolución ARIT-LPZ/RA 0124/2013 de 25 de febrero (fojas 7 a 16 del expediente), por la que se decidió **REVOCAR TOTALMENTE** la Resolución Determinativa N° 17-0821-2012 de 31 de octubre y consecuentemente, dejar sin efecto legal el tributo omitido de UFV 89.485,- por Impuesto al Valor Agregado (IVA) más intereses, correspondiente al período fiscal septiembre 2008.

III.3.- En virtud de lo anterior, la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) dedujo recurso jerárquico contra la resolución pronunciada en alzada, el que fue resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 0579/2013 de 14 de mayo (fojas 19 a 31 del expediente), decidiendo **ANULAR** la Resolución ARIT-LPZ/RA 0124/2013 de 25 de febrero, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la Resolución Determinativa N° 17-0821-2012 de 31 de octubre, inclusive, a objeto que la Administración Tributaria emita una nueva, aplicando el procedimiento que se ajuste a derecho.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, de acuerdo con los siguientes supuestos: **1)** Si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la resolución impugnada, aplicó la normativa incorrecta para el procedimiento determinativo en casos especiales. **2)** Si es evidente que al emitirse la Resolución Jerárquica impugnada, se vulneraron los principios de legalidad y de seguridad jurídica.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

V.1.- Análisis y fundamentación.

Inicialmente, corresponde precisar el contenido de las normas citadas por la Administración Tributaria respecto del error aritmético y el procedimiento de determinación en casos especiales:



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 566/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Graco La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En este sentido, el parágrafo I del artículo 97 de la Ley N° 2492, establece: "Cuando la Administración Tributaria establezca la existencia de errores aritméticos contenidos en las Declaraciones Juradas, **que hubieran originado un menor valor a pagar o un mayor saldo a favor del sujeto pasivo**, la Administración Tributaria efectuará de oficio los ajustes que correspondan y no deberá elaborar Vista de Cargo, emitiendo directamente Resolución Determinativa. En este caso, la Administración Tributaria requerirá la presentación de declaraciones juradas rectificatorias. El concepto de error aritmético comprende las diferencias aritméticas de toda naturaleza, excepto los datos declarados para la determinación de la base imponible." (Las negrillas son añadidas).

Por su parte, el parágrafo I del artículo 34 del Decreto Supremo N° 27310, determina: "A efecto de lo dispuesto en el Parágrafo I del Artículo 97 de la Ley N° 2492, **constituyen errores aritméticos las diferencias establecidas por la Administración Tributaria en la revisión de los cálculos efectuados por los sujetos pasivos o terceros responsables en las declaraciones juradas presentadas cuyo resultado derive en un menor importe pagado o un saldo a favor del sujeto pasivo mayor al que corresponda**. Cuando la diferencia genere un saldo a favor del fisco, la Administración Tributaria emitirá una Resolución Determinativa por el importe impago. Si la diferencia genera un saldo a favor del sujeto pasivo mayor al que le corresponde, la Administración Tributaria emitirá una conminatoria para que presente una Declaración Jurada Rectificatoria. La calificación de la conducta y la sanción por el ilícito tributario será determinada mediante un sumario contravencional, por lo cual no se consignará en la Resolución Determinativa o en la conminatoria para la presentación de la Declaración Jurada Rectificatoria. La deuda tributaria o la disminución del saldo a favor del sujeto pasivo así determinada, no inhibe a la Administración Tributaria a ejercitar sus facultades de fiscalización sobre el tributo declarado." (Las negrillas son añadidas).

De acuerdo con la normativa glosada e invocada por la Administración Tributaria, se establece que el error aritmético, deriva de la revisión que efectúe la Administración Tributaria de los **CÁLCULOS REALIZADOS POR EL SUJETO PASIVO O TERCERO RESPONSABLE** y que de ello derive un menor valor pagado.

El error, es una equivocación, inexactitud o confusión en que puede encontrarse una persona a momento de efectuar una acción, o en el supuesto, a momento de realizar un cálculo; en consecuencia, cuando se hace alusión a error, es que se trata de algo involuntario. Por ello, una cosa es el error aritmético y otra distinta, consignar un valor que no corresponde a la realidad, a efecto de lograr un efecto determinado; supuestamente, un pago en defecto.

En el caso presente, de acuerdo con la nota SIN/GGLPZ7DF/SVI/NOT/1239/2012 de 1 de octubre (fojas 1 del anexo), por la que se comunicó, según su referencia, la existencia de errores aritméticos, en el cuerpo de dicha nota se expresa: "... se verificó un mal arrastre de saldo en las DDJJ F-200 del período 12/2007 a 12/2008, donde realizando la reconstrucción con los datos correctos se pudo verificar que existe importes que el contribuyente no canceló..."

Nada más de acuerdo con la cita precedente, queda desvirtuada la existencia de error aritmético, pues ella misma señala que se trató de **“...un mal arrastre de saldo...”** Si como la norma señala, el error aritmético deriva de cálculos efectuados por el sujeto pasivo o tercero responsable, en este caso no existe cálculo alguno, es solamente cuestión de arrastre de números.

Lo que sucedió fue que en el período septiembre 2008 (Declaración jurada de fojas 4 del anexo), inicialmente el contribuyente declaró compras por la suma de Bs. 2.303.491,- (casilla 26) y ventas por el monto de Bs. 2.543.531,- (casilla 13) es decir, que las ventas fueron superiores a las compras y el tributo determinado por concepto de Impuesto al Valor Agregado (13%), fue por el monto de Bs. 31.205,- (casilla 909).

A lo anterior se debe agregar que en esta misma declaración jurada, el saldo de crédito fiscal a favor del contribuyente, del período anterior, era de Bs. 21.603,- (casilla 635) y el saldo a favor del contribuyente para el período siguiente, de Bs. 0.00,- (casilla 592). Efectuando la resta del impuesto determinado de Bs. 31.205,- del saldo del período anterior, de Bs. 21.603,- queda exactamente la suma de Bs. 9.602,- que es el saldo que corresponde al período siguiente.

No obstante, realizada la rectificación de esa declaración jurada, a través de la que cursa a fojas del anexo, con número de orden 2937085488, de 27 de agosto de 2012, el contribuyente declaró compras por la suma de Bs. 1.556.432,- (casilla 26) y ventas por el monto de Bs. 2.543.531,- (casilla 13) es decir, que las ventas fueron superiores a las compras y el tributo determinado por concepto de Impuesto al Valor Agregado (13%), fue por el monto de Bs. 128.323,- (casilla 909).

En esta declaración jurada rectificada, se modificó el saldo de crédito fiscal a favor del contribuyente, del período anterior, por Bs. 472.868,- (casilla 635) y el saldo a favor del contribuyente para el período siguiente, por Bs. 344.545,- (casilla 592). Efectuando la resta del impuesto determinado de Bs. 128.323,- del saldo del período anterior, de Bs. 472.868,- queda exactamente la suma de Bs. 344.545,- que es el saldo que corresponde al período siguiente.

Por lo anterior, efectuadas las operaciones aritméticas de las declaraciones juradas antes y después de la rectificación, se establece claramente que **NO EXISTE ERROR ARITMÉTICO** en las mismas, no existe error de cálculo, lo que no significa que los números en ellas consignados sean correctos. Si efectuada la reconstrucción por el Servicio de Impuestos Nacionales, resulta ser que el saldo del período anterior (agosto 2008) y el saldo del período posterior (octubre 2008), son cero (0), lo que se produjo no es un error aritmético, sino que lo que sucedió es que se pagó el impuesto en defecto, sobre la base de un crédito fiscal inexistente; pero la inexistencia de saldo no es sinónimo de error.

Por lo anterior, no es evidente, como afirmó la Administración Tributaria, que el procedimiento seguido se ajuste a lo dispuesto por el parágrafo I del artículo 97 de la Ley N° 2492, concordante con el parágrafo I del artículo 34 del Decreto Supremo N° 27310



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 566/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Graco La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En cuanto a la utilización de medios tecnológicos, de acuerdo con lo que dispone el artículo 7 del Decreto Supremo N° 27310, para la confrontación y verificación de las declaraciones juradas a través del Sistema Integrado de Recaudación para la Administración Tributaria (SIRAT), lo que junto con la información proporcionada por el contribuyente, permite la determinación de adeudos tributarios sobre base cierta, debe quedar claro que si bien se trata de elementos que hacen al respeto de los derechos y garantías del contribuyente en los procesos de determinación, en el presente caso no constituye objeto del proceso, por lo que no corresponde mayor consideración.

Sobre la aplicación del inciso a) del numeral 1 del artículo 21 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0037-07, referido a la imposición de sanciones por presentación de declaraciones juradas con errores aritméticos, la misma no corresponde, pues como quedó demostrado por la fundamentación precedente, en el caso de autos no existió error aritmético, reiterándose que eso no significa la negación de haberse efectuado el pago del impuesto en defecto, sobre lo que sin embargo, deberá aplicarse el procedimiento que corresponda.

V.2.- En relación con el principio de legalidad, queda claro que el mismo establece que en el ejercicio del poder, la autoridad queda sometida al imperio de la ley. En el caso en estudio, lo que la autoridad jerárquica señaló al emitir la resolución ahora impugnada, es que debió aplicarse el inciso b) del artículo 13 del Decreto Supremo N° 25183, el mismo que indica que constituye pago en defecto de las declaraciones juradas: *"b) El arrastre o utilización por mayor valor de créditos deducibles, pagos a cuenta, o saldos a favor del contribuyente generados en declaraciones juradas anteriores, que den lugar a un mayor valor a pagar."*

De acuerdo con la cita precedente, siendo clara y específica la norma, aplicable a arrastres o utilización por mayor valor de crédito deducible que es precisamente lo que sucedió en la especie, se establece que es evidente que la Administración Tributaria aplicó un procedimiento que no es correcto y que no se ajusta a derecho.

Ahora, respecto del hecho que el Decreto Supremo N° 25183 fue promulgado el 28 de noviembre de 1998 y que no tiene relación alguna con la Ley N° 2492, sino con el Código Tributario abrogado, Ley N° 1340, tal afirmación no tiene ningún sustento. No existe norma que haya abrogado o derogado el decreto en cuestión, y si bien es cierto que de acuerdo con la técnica legislativa, las derogaciones, modificaciones o abrogaciones de una norma pueden ser además de expresas, tácitas, en el presente caso tampoco se produjo una derogatoria o abrogatoria tácita, pues esta disposición no se opone y no es contraria a la Ley N° 2492, que no cuenta con una previsión referida al pago en defecto de las declaraciones juradas, con excepción de la omisión de pago inserta en el artículo 165, que tiene una connotación distinta.

Se trata de una norma que forma parte del conjunto de disposiciones en materia tributaria que se han ido produciendo a partir de la reforma que se originó con la promulgación de la Ley de Reforma Tributaria de 20 de mayo de 1986; legalmente, la validez temporal de la norma rige desde el

momento de su promulgación por el órgano competente, hasta que este mismo la derogue, modifique o abrogue, lo que en el presente caso no sucedió, por lo que el Decreto Supremo N° 25183 se encuentra vigente.

En relación con la cita de las Sentencias Constitucionales N° 0427/2010-R de 28 de junio, sobre el principio de legalidad, N° 0200/2011-R de 12 de marzo sobre la seguridad jurídica y N° 0690/2006 de 17 de julio que guarda relación con la aplicación objetiva de la ley, los que supuestamente no hubieran sido observados por la autoridad demandada, en relación con el Decreto Supremo N° 25183, de la cuidadosa revisión del expediente se establece que se trata de elementos que no fueron motivo de debate en sede administrativa.

No obstante, se debe tener presente que el procedimiento contencioso administrativo, es precisamente la garantía que tiene el administrado, frente a la administración, a efecto de lograr que se efectúe el control de legalidad de los actos de esta última. La legalidad, la seguridad y la objetividad deben darse en todos los niveles e instancias. En el presente caso, quedó demostrado que la Administración Tributaria equivocó el procedimiento para determinar que el contribuyente pagó el tributo en defecto, por lo que precisamente *a contrario sensu* de su planteamiento, en observancia del principio de legalidad, en resguardo de la seguridad del contribuyente y en aplicación objetiva de la norma, lo que confluye en el resguardo y el respeto de los derechos y garantías del administrado, el Servicio de Impuestos Nacionales deberá corregir dicho procedimiento.

Respecto de la cita del párrafo I del artículo 180 y el artículo 232 de la Constitución Política del Estado, del artículo 200 de la Ley N° 3092 que deriva a la aplicación de la Ley N° 2341 y específicamente a los incisos c), g) y h) de su artículo 4, todos ellos se refieren a principios, respecto de los cuales, debe tenerse presente que se trata de bases fundamentales que orientan e informan el desarrollo del derecho en general o de una materia en particular; se trata de elementos de ponderación y no de normas de aplicación directa.

Por supuesto que la administración pública, el Estado y la sociedad, todos nos encontramos sometidos al imperio de la ley, lo que incluye la observancia y respeto de las competencias, derechos y deberes de las autoridades en cada ámbito de la actividad, como en relación con el ciudadano que es beneficiario de la misma. La justicia no se agota en la fría aplicación de la letra muerta de la ley, sino que el derecho es instrumento vivo de la sociedad, brindándole paz y seguridad en su dinámica aplicación, objetiva y equitativa, a cargo de un juez a quien las partes acuerdan someter la resolución de sus controversias, pero que ese compromiso debe incluir el respeto de la decisión, basada como la presente, en razones y fundamentos de orden jurídico.

V.3.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 566/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Graco La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Por lo ampliamente expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución AGIT-RJ N° 0579/2013 de 14 de mayo, anulando la resolución dealzada, hubiera incurrido en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el **numeral IV.** de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso.

Lo que la Administración Tributaria impugnó a través de la presente demanda y puso en tela de juicio, fue la supuesta aplicación de normativa incorrecta por la autoridad jerárquica al emitir la resolución ahora impugnada, por la existencia de error aritmético al determinar la deuda tributaria, así como la supuesta vulneración de los principios de legalidad y de seguridad jurídica.

Sin embargo, de acuerdo con la argumentación desarrollada y los fundamentos expuestos, sobre la base de la normativa que rige la materia, así como de correcta interpretación y aplicación de la jurisprudencia invocada por el propio demandante, se estableció que las vulneraciones acusadas, no son ciertas.

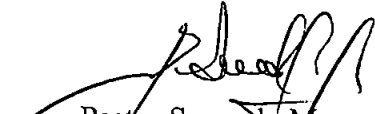
Que, del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0579/2013 de 14 de mayo, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales; al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los artículos 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fojas 33 a 37 y vuelta, interpuesta por Marco Antonio Juan Aguirre Heredia, en su condición de Gerente Grandes Contribuyentes (GRACO) del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0579/2013 de 14 de mayo, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán al constituirse en primera relatora y ser de voto disidente a la presente Sentencia.

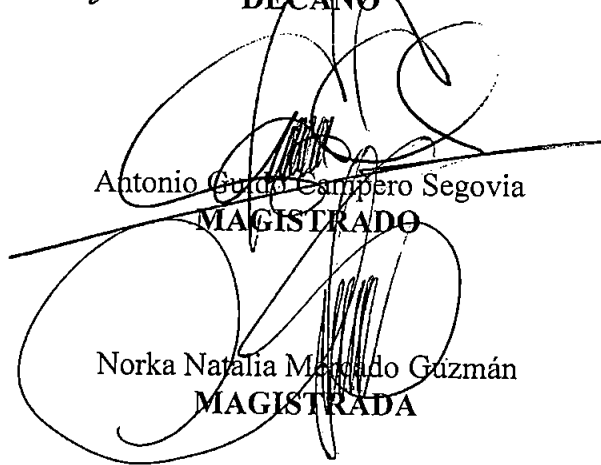
Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Regístrese, notifíquese y archívese.


Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE


Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO


Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO


Antonio Gurdo Esampiero Segovia
MAGISTRADO

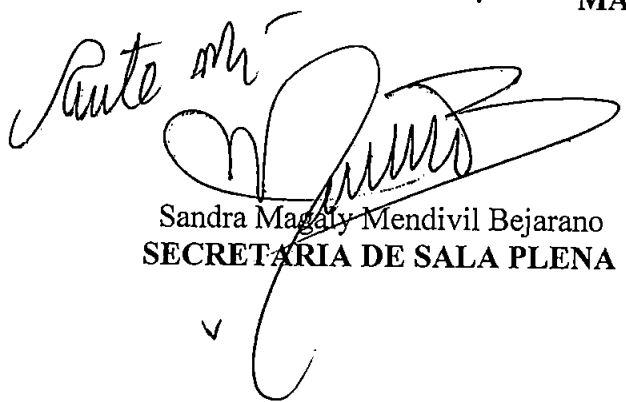

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Suntuva Juanitquina
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tendoya Rivas
MAGISTRADO




Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA**

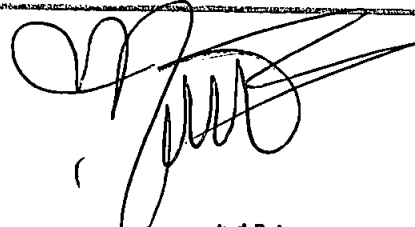
GESTIÓN: 2016.....

SENTENCIA Nº 457... FECHA 27 de sept...

LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2016.....

Dra. Rita S. Nova Deván

VOTO DISIDENTE:


MSc. Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA